

## 【論文】

### 監査における「合理的な基礎」と「合理的な保証」との関係

#### The Relationship between Reasonable Basis and Reasonable Assurance in a Financial Statement Audit

長 吉 眞 一

【キーワード】 合理的な基礎、監査手続、財務諸表の適正性、合理的な保証、心証、保証

#### 【目次】

第1節 はじめに

第2節 「合理的な基礎」

1. 「合理的な基礎」の意義
2. 監定科目の適正性の立証
3. 「合理的な基礎」の形成と財務諸表の適正性の立証

第3節 監査人が得る心証としての「合理的な保証」

1. 「合理的な基礎」と「合理的な保証」
2. 「保証」と「心証」

第4節 利害関係者に与える保証としての「合理的な保証」

第5節 むすび

参考文献

第1節 はじめに

監査基準には「合理的な基礎」と「合理的な保証」という2つの似た概念が示されている。しかし、この2つの似た概念の異同については、監査基準の前文もふくめてどこにも示されていない。

「合理的な基礎」という概念は新しいものではなく、昭和41年4月改訂の監査実施準則3において「監査人は、財務諸表に対する意見を表明するため、監査対象の重要性、危険性その他の諸要素を十分に考慮して、合理的な基礎を得るまで監査を実施しなければならない。」と規定されていた。また、監査論の伝統的な書物においても「合理的基礎」(日下部〔1975〕pp.97-98)という表現で記述されていた。このため、「合理的な基礎」という用語そのものについては、監査人や企業の経理担当者等は理解していると考えてよい。しかし、「合理的な基礎」が監査意見の形成において具体的にどのような機能を果たしているのかについては、これまで明確に説明されてきたとはいえない。

また、「合理的な保証」についても、それがどのようなことを示しているのか、あるいはどのような

なことを示していると考えられるのかについて、確固たる説明がなされてきたわけではない。企業会計審議会〔2002〕は、「合理的な保証」について、「合理的な保証を得たとは、監査が対象とする財務諸表の性格的な特徴（例えば、財務諸表の作成には経営者による見積りの要素が多く含まれること）や監査の特性（例えば、試査で行われること）などの条件がある中で、職業的専門家としての監査人が一般に公正妥当と認められる監査の基準に従って監査を実施して、絶対的ではないが相当程度の心証を得たことを意味する。」とし、また、「なお、監査報告書における適正意見の表明は、財務諸表及び監査報告書の利用者からは、結果的に、財務諸表には全体として重要な虚偽の表示がないことについて、合理的な範囲での保証を与えているものと理解されることになる。」（以上、傍点は筆者による。）としているが、これらの合理的な保証の意義は同じと考えてよいのか、はたまた異なるのか、はなはだ疑問である。これに関連し、「合理的な基礎」と「合理的な保証」との間の関係はいかなるものなのかについても、明確な説明がなされているわけではない。

そこで、本稿においては、まず「合理的な基礎」についてその意義を確認したうえで、財務諸表監査における「合理的な基礎」の形成過程を検討する。次に、「合理的な保証」概念について、監査人が自ら得る心証としての「合理的な保証」を検討し、「合理的な基礎」との関連性を明らかにすることにする。

## 第2節 「合理的な基礎」

### 1. 「合理的な基礎」の意義

監査基準「第一 監査の目的」第一文は、「財務諸表の監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。」と規定している。この文章はなかなか難解であり一読しただけで容易には理解できないが、簡単にいうと「財務諸表の監査の目的は…（中略）…意見として表明することにある。」という構造になっており、監査の目的は監査意見の表明であることがわかる。さらに、「第四 報告基準」—基本原則3は、「監査人は、監査意見の表明に当たっては、監査リスクを合理的に低い水準に抑えた上で、自己の意見を形成するに足る合理的な基礎を得なければならない。」として、監査意見の表明にあたって「合理的な基礎」の確立を求めている。このように、監査人がその職責を果たすには、監査業務を実施して「合理的な基礎」を確立し、これに基づいて監査意見を表明しなければならない。

「合理的な基礎」とは、監査人が監査意見を表明するために自らが形成した相応の論拠であり、「意見形成の合理的な基礎」（企業会計審議会〔2002〕三5）とか、「意見表明の合理的な基礎」（企業会計審議会〔2002〕三8（3））とか、「自己の意見を形成するに足る合理的な基礎」（企業会計審議会〔2002〕三9）といわれるものである。

ところで、監査人は、財務諸表の適正性に関する監査意見を表明するために、監査手続を適用して財務諸表の適正性を立証する十分かつ適切な監査証拠を入手するが、財務諸表の適正性という命題を直接的に立証する監査証拠は存在しない。このため実際の監査にあっては、監査人は次のような2種類の手法を採用する。

- ① 財務諸表を勘定科目という小さな立証対象に分解<sup>1)</sup>して立証作業を行う。
- ② 適正性という立証命題を監査要点という個別的・具体的な命題に分割して立証作業を行う。

つまり、監査人は、財務諸表全体を直接的に立証する代わりに、勘定科目等を立証対象として、勘定科目ごとに設定した監査要点を立証するのである。そして、各勘定科目の立証が終了すると、その結果を再度検討して財務諸表全体の適正性を立証する。「合理的な基礎」とは、この立証結果の再検討によって確立する概念であり、これは、監査人が監査意見を表明する際の相応の論拠となるものである。

## 2. 監定科目の適正性の立証

### (1) 監定科目への分解と監査要点への分割

#### ①監定科目への分解

監査人は、「財務諸表が、被監査会社の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況を適正に表示している。」という財務諸表の適正性に関する最終的な立証命題を直接的に立証することはできない。このため、財務諸表全体を直接的に立証する代わりに財務諸表を数十種類の勘定科目に分解し、これを監査人が立証すべき単位として設定する。または、立証すべき各勘定科目をさらに立証しやすい単位（すなわち、内訳明細表、計算シートあるいは伝票などの各種帳票）に細分解し、この細分解された各種帳票を直接の立証対象として監査業務を行うこともある。

そして、監査人は、これらの各勘定科目に監査担当者を割り当て、立証活動を行う。監査担当者は、各勘定科目または各種帳票を立証対象として監査手続を適用し、その結果によって当該勘定科目の適正性を判定する。

#### ②監査要点への分割

勘定科目の適正性という場合、適正性という概念があまりにも大き過ぎかつ抽象的過ぎるため、これを直接的に立証することはできない。そこで、勘定科目の適正性を直接的に立証する方法に代えて、適正性命題を分割して立証すべき小命題としての個別的・具体的な監査要点を設定する。

監査基準は、監査要点の例として、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示の妥当性等をあげている（「第三 実施基準」—基本原則3）が、これらはいずれも、財務諸表項目の監査における監査要点である。また、日本公認会計士協会（Japanese Institute of Certified Public Accountants, JICPA）は監査基準委員会〔2006〕において次の経営者の主張を設定している<sup>2)</sup>が、これらは監査要点としても用いられる。

---

1) 本稿では、監定科目の適正性の立証に関する監査の手法として、監定科目への分解と監査要点への分割と表現している。「分解」とは、「①一体をなすものを個々の要素に分けること。②合成物がその構成要素に分かれること。③化合物が、二種以上の物質に分かれること。」であり、「分割」とは、「いくつかに分けること。分けて別々にすること。」（以上、広辞苑第6版）である。広辞苑の説明からすれば、分解と分割は似たような意味であろうが、分解のほうが分割に比べて対象の具象性が高いと思われる。そこで、具象性の高い監査対象に分解という用語をあて、具象性の低い立証命題を分割として表現することにする。

《図表 1》 JICPA における経営者の主張の例

監査対象期間の取引や会計事象に係る経営者の主張	発生、網羅性、正確性、期間帰属、分類の妥当性
期末の勘定残高に係る経営者の主張	実在性、権利と義務、網羅性、評価と期間配分
表示と開示に係る経営者の主張	発生及び権利と義務、網羅性、分類と明瞭性、正確性と評価

(出所) 監査基準委員会〔2006〕17項。

## (2) 分解・分割と監査手続の適用

監査人が行う財務諸表監査の最終の目的は、「財務諸表は、被監査会社の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況を適正に表示している。」という命題を立証することである。

しかし、前述のとおり、監査人は、財務諸表全体をまとめて直接的にその適正性を立証することはできない。このため、財務諸表を数十種類の勘定科目に分解してこれを立証すべき単位として設定するか、またはそれでも大き過ぎる場合には、勘定科目をさらに分解した内訳明細表、計算シート、あるいは伝票などの各種帳票を直接の監査対象として監査を実施する。

また、適正性についても、その概念があまりにも大き過ぎかつ抽象的過ぎるためこれを直接的に立証することはできない。このため適正性命題を分割し、立証すべき小命題としての個別的・具体的な監査要点を設定する。そして、この具体的な監査要点を勘定科目ごとに立証しようとする。

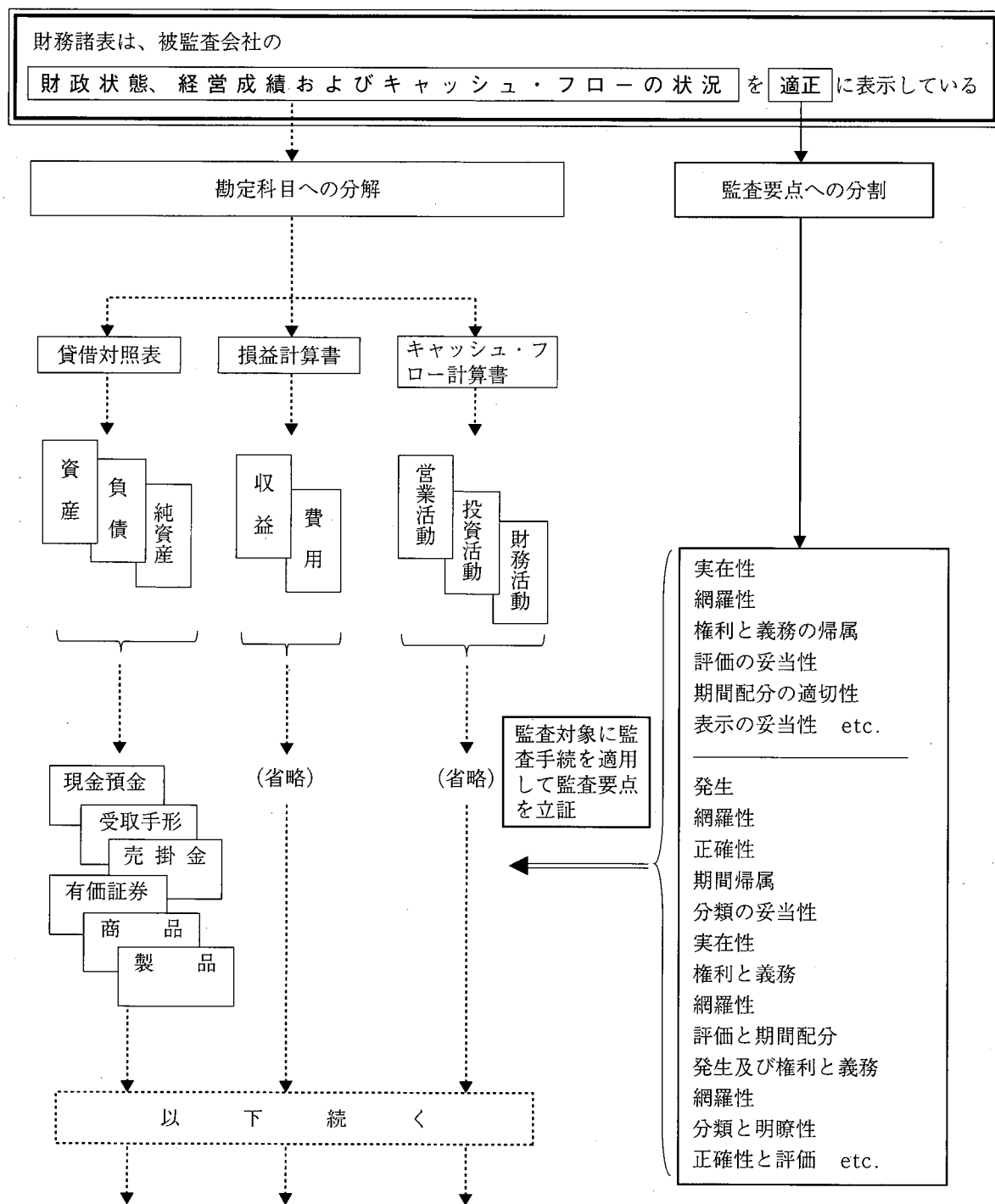
以上のことから、監査人は、各勘定科目または各種帳票の適正性を立証するために、これらを監査対象として監査手続を適用して設定された監査要点を立証する。監査人はこうした監査の手法を採用することによって、勘定科目の適正性を立証するのである。

以上を図で示せば次の《図表 2》のとおりである。

《図表 2》では、被監査会社の財務諸表を「財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況」を示す 3つの「財務表」に分解し、これらをさらに「勘定科目」に分解して検証することを示している。「適正」概念については、各「監査要点」への分割として示している。監査人は、設定された「監査要点」を立証するために、「勘定科目」に監査手続を適用するのである。

- 
- 2) JICPA は、経営者の主張と監査要点との関係について、「経営者の主張に対して監査要点を設定」(監査基準委員会〔2006〕16項、17項) するとしている一方で、「経営者の主張をそのまま監査要点として利用することもある」(監査基準委員会〔2006〕18項) としており、経営者の主張と監査要点との関係を多角的に考察している。これに対して企業会計審議会は、「監査人は、…経営者が提示する財務諸表項目に対して…監査要点を設定し」(「第三 実施基準」—基本原則 3) としたり、「経営者の提示する財務諸表項目は経営者が責任の主体であるのに対し、監査要点は監査人が設定した立証すべき目標である」(企業会計審議会〔2005〕二 5) として、経営者の主張と監査要点との関係を明確に示している。

《図表2》 勘定科目への分解および監査要点への分割



### (3) 監査手続の適用結果と勘定科目の適正性の立証

監査人は、勘定科目や各種帳票に係る監査要点の立証過程において、虚偽の表示、すなわち監査要点への阻害事項（検出事項）を発見することがある。つまり、勘定科目や各種帳票に係る監査要点のすべてが完全に立証し得るとは限らない場合がある。しかし、仮に阻害事項が発見されたとしても、監査人はその阻害事項を集計した結果と監査人自身が設定した財務諸表項目レベルの「重要性の値」<sup>3)</sup>とを比較考量して各勘定科目の適正性を判定する。すなわち、監査人は、立証しやすいように勘定科目をいったん各種帳票に細分解して立証活動を行うが、立証の過程で発見した阻害事項を集計してもとの1つの勘定科目全体としての阻害事項を算出する。そしてこの集計結果を重要性の値と比較し、阻害事項の集計結果は、当該勘定科目の適正性を阻害するほどには重要ではないと確信し判定したとすれば、当該科目は阻害事項を除き適正であるということになる。しかし、監査人が、阻害事項の集計結果は当該科目の適正性を阻害するほど重要であると確信し判断したとすれば、当該科目は適正ではないということになる。監査人はこのようにして各勘定科目の適正性を判定する。このような各勘定科目の適正性に関する監査人の判断の過程において、監査人が得た確信を監査人の心証<sup>4)</sup>という。

この場合、監査人の重要性の判断基準は、監査人自身が設定した重要性の値である。発見された阻害事項を集計した結果が、監査人が設定した当該科目における重要性の値未満であれば、監査人は当該科目は阻害事項を除き適正であると判定することになる。つまり、実在性や正確性が完全に立証できたとはいえない場合であっても、阻害事項の集計結果が当該科目の重要性の値未満に収まっていれば、結論として、当該科目は阻害事項を除き適正であると判定するのである。当然ながら、阻害事項の集計結果が重要性の値以上であれば、当該勘定科目は不適正であると判定することになる。

このように、各勘定科目の適正性を立証するということは、監査人が発見した阻害事項の集計結果を監査人自身が設定した財務諸表項目レベルの重要性の値と比較して判断した結果、阻害事項の集計結果は重要性の値という監査人が許容し得る範囲内に収まっていると監査人が判定することである。

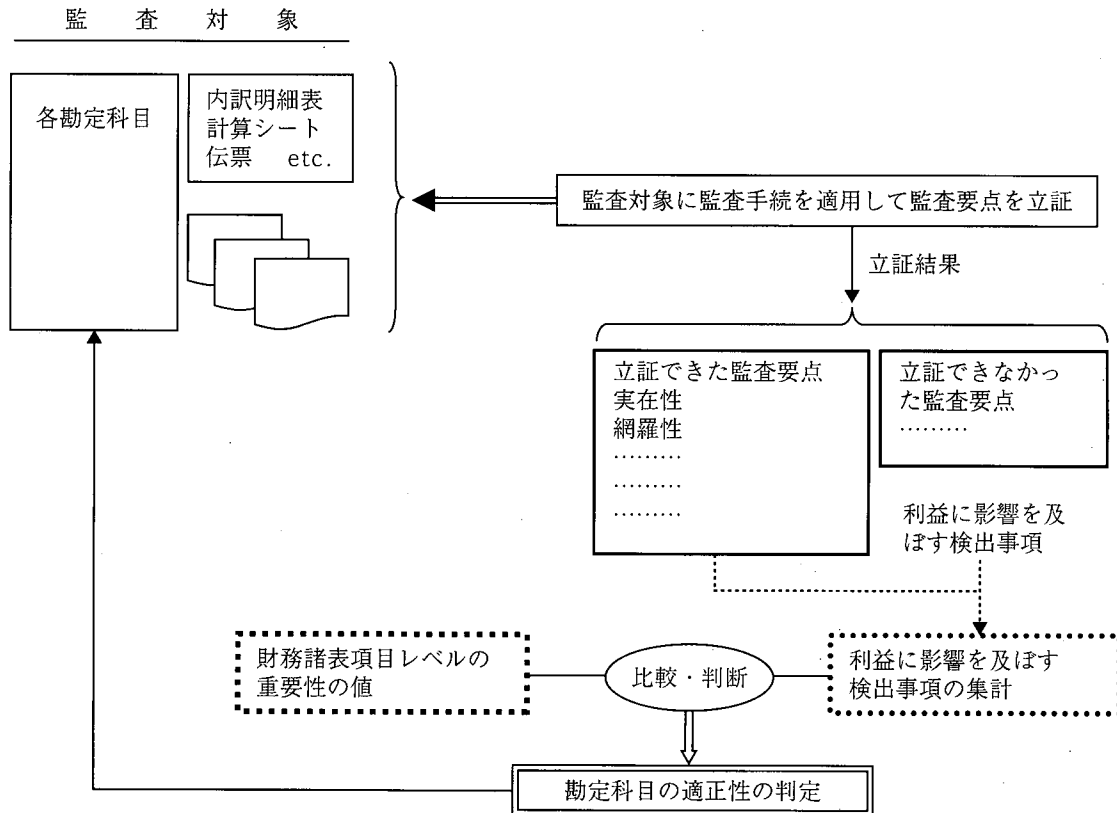
以上をまとめると次の《図表3》のようになる。

---

3) 監査基準委員会〔2003〕は、「重要性の値」と「重要性の基準値」とを区別して使用している。前者は勘定や取引に関する重要性の基準（監査基準委員会〔2005〕7項）であり、後者は財務諸表全体に関する重要性の基準（監査基準委員会〔2005〕5項）である。前者は重要性の基準値を基にして決定される。

4) 心証とは「①心に受ける印象、②裁判官が訴訟事件の審理において、その心中に得た事実認識ないし確信」である（広辞苑第6版）。監査論においては②の意味で用いられている。

《図表3》 勘定科目の適正性の判定



### 3. 「合理的な基礎」の形成と財務諸表の適正性の立証

監査人は、すべての勘定科目の監査を終了したあと、発見した阻害事項を改めて集計する。そして、この阻害事項の再集計結果を監査人自身が設定した財務諸表全体レベルの「重要性の基準値」と比較考量して監査意見を形成・表明する。

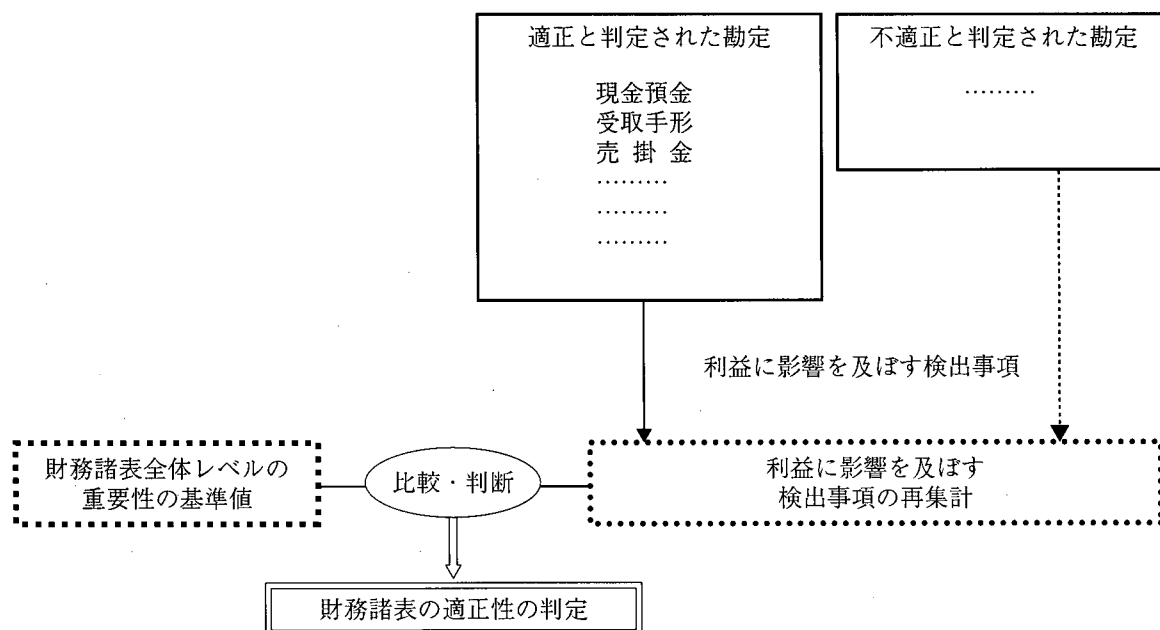
もし、阻害事項の再集計結果が監査人が設定した重要性の基準値未満に収まっていれば、監査人は、その阻害事項の再集計結果は財務諸表全体の適正性を阻害するほど重要ではないと判断し、財務諸表は全体として適正であると結論づけることになる。逆に、監査人が、発見した阻害事項の再集計結果は重要性の基準値以上であると判断した場合には、当該財務諸表は不適正であるということになる。

この場合、監査人が財務諸表は全体として適正であるという旨の監査意見を表明できるのは、発見した阻害事項の再集計結果が監査人が設定した財務諸表全体レベルの重要性の基準値未満に収まっている場合である。つまり、監査人は、監査の結果発見した阻害事項の再集計結果を財務諸表の適正性に対する阻害要因として認識し、そのうえでこの阻害事項を総括的に吟味し、評価し、そしてその結果として、当該阻害事項は重要性の基準値よりも小さいと確信し判断できれば、財務諸表は適正であると判定して財務諸表全体についての適正意見を表明するのである。逆に、監査人が阻害事項を総括的に評価した結果、当該阻害事項は重要性の基準値以上であると確信し判断したときには、その程度に応じて限定付適正意見か不適正意見を表明することになる。

監査人が財務諸表全体の適正・不適正に関する監査意見を表明できる論拠となるのは、財務諸表に対する阻害事項の再集計結果と重要性の基準値とを比較考量した結果である。この比較考量の結果、監査人が得た財務諸表全体の適正・不適正に関する監査人の心証を「合理的な基礎」<sup>5)</sup>という。監査基準が、「監査人は、監査意見の表明に当たっては、監査リスクを合理的に低い水準に抑えた上で、自己の意見を形成するに足る合理的な基礎を得なければならない。」(「第四 報告基準・一基本原則3」)としているのは、財務諸表に対する阻害事項の再集計結果と財務諸表全体レベルの重要性とを比較考量して検討すべきことを確認していると考えられる<sup>6)</sup>。

以上をまとめると次の《図表4》のようになる。

《図表4》 財務諸表の適正性の判定



5) 多くの監査論の書物は「合理的な基礎」の概念やその形成過程を具体的に説明していない。よくみられるのは、「監査証拠を評価して財務諸表の適正性に関する監査人の総合的な判断に統合していくプロセス」(内藤[2004] p.214)とか、あるいは、合理的な基礎の獲得について、「合理的な保証の裏づけとなる相当に高い程度の心証を得ること」(伊豫田他[2004] p.126)という表現である。このような抽象的な表現では合理的な基礎をいかにして形成して監査意見として結実させるのかについての本質がよくわからない。監査において、監査意見を形成する基礎となる「合理的な基礎」の概念は、本文で示したように、財務諸表の適正性に対する阻害事項の再集計と財務諸表全体レベルの重要性の基準値とを比較考量した結果に基づく当該財務諸表の適正性に関する監査人の心証である。

6) 「合理的な基礎」という場合の「合理的」の意味は、監査人が表明する監査意見は財務諸表の適正性に対する阻害事項の再集計結果と財務諸表全体レベルの重要性の基準値との比較考量の結果が監査意見に反映されることになるため、監査意見の形成が道理にかなっているということであると考えられる。合理的とは「①道理や理屈にかなっているさま。②物事の進め方に無駄がなく能率的であるさま。」(広辞苑第6版)であるが、この場合は前者の意味で用いられる。



### 第3節 監査人が得る心証としての「合理的な保証」

#### 1. 「合理的な基礎」と「合理的な保証」

財務諸表監査とは、監査人が必要な監査手続を実施して監査証拠を収集し、最終的に当該財務諸表の適正性に関する意見を表明するものである。監査人は財務諸表の適正性に関する自らの意見を表明するのであるから、その表明にあたっては相応の論拠を形成しなければならない。監査人が形成する相応の論拠が、前述したように、財務諸表に対する阻害事項の再集計結果と財務諸表全体レベルの重要性の基準値との比較考量の結果であり、「合理的な基礎」とよばれる概念である。「合理的な基礎」は、監査人が、財務諸表の適正性への阻害事項を主として計数面から取りまとめ、これを総括的に吟味し、評価した結果である。監査人は、長年の監査実務経験をもとにして、財務諸表への阻害事項の再集計結果と財務諸表全体レベルの重要性の基準値とを比較考量し、「合理的な基礎」を形成する。この場合、監査人が「合理的な基礎」によって得られた財務諸表の適正性に関する確信を「監査人の心証」という。ただし、ここにおける監査人の心証は、監査環境をめぐる種々の制約条件があるなかで監査人が得られた財務諸表の適正性の程度であることから、絶対的ではなく相対的<sup>7)</sup>なものとしての属性を有している。

一方、企業会計審議会〔2002〕は、「合理的な保証を得たとは、監査が対象とする財務諸表の性格的な特徴（例えば、財務諸表の作成には経営者による見積りの要素が多く含まれること）や監査の特性（例えば、試査で行われること）などの条件がある中で、職業的専門家としての監査人が一般に公正妥当と認められる監査の基準に従って監査を実施して、絶対的ではないが相当程度の心証を得たことを意味する。」（企業会計審議会〔2002〕三1（5）第一文）として、「合理的な保証」を「相当程度の心証」といい換えている。また、JICPAはこの企業会計審議会〔2002〕の考え方を受けて、「監査人が合理的な保証を得るとは、財務諸表には経営者による見積りや判断に基づく情報が多く含まれていること、内部統制には状況によっては機能しないという限界があること、監査が原則として試査により実施されること、職業的専門家としての判断を多くの局面で要求されること等の条件がある中で、監査人が、監査の基準に準拠し、正当な注意を払い職業的懐疑心を保持して監査を実施した結果として、財務諸表には全体として重要な虚偽の表示がないということについて絶対的ではないが相当に高い程度の心証を得ることを意味する。」（監査基準委員会〔2003〕8項）として、監査環境をめぐる4つの制約条件をあげたうえで、企業会計審議会〔2002〕と同様に「合理的な保証」を「相当に高い程度の心証」といい換えている。

以上の主張を考えてみると、企業会計審議会〔2002〕と監査基準委員会〔2003〕で用いられている「合理的な保証」という概念は、いずれも監査意見の表明に際して監査人自らが得た「相当に高

---

7) 企業会計審議会〔2002〕が「合理的な保証」としている「合理的」という意味は、監査環境には種々の制約条件があるので、監査人は絶対的な保証は得られないということであろう。その意味からすれば「合理的な保証」ではなく「相対的な保証」という表現でもよいはずである。企業会計審議会〔2002〕があえて「合理的な保証」と表現した理由は、監査人は、監査環境をめぐる種々の制約条件があるという相対的な環境を踏まえたうえで精一杯努力して監査を行って監査意見を形成・表明しているという監査人の一連の行動を評価しているからであろう。つまり、相対的な監査環境のなかで、監査人の努力の結果と形成・表明した監査意見との間の「道理」を考慮しているからであると考えられる。

い程度の心証」である。つまり、ここでいう「合理的な保証」とは、監査意見表明のための「合理的な基礎」そのものと考えることができる。

## 2. 「保証」と「心証」

しかしながら、企業会計審議会は他方において、監査人は監査意見を表明するに当たっては自己の意見を形成するに足る「合理的な基礎」を得なければならないとも規定している（企業会計審議会〔2002〕三5、同三7（3）、監査基準「第四 報告基準・一基本原則3」）。つまり、企業会計審議会は、「合理的な基礎」という概念を「合理的な保証」と表現してみたり、直接「合理的な基礎」と表現したりして、2通りの表現方法で示しているのである。

企業会計審議会がこのように1つの概念を2通りの表現方法で示している理由は、企業会計審議会〔2002〕が「保証」と「心証」とを区別せずに用いているからであると考えられる。

一般に、「保証」とは他人に与えるものをいい、自らが得るものは「心証」というのであって「保証」とはいわない<sup>8)</sup>。こうした点を考えると、企業会計審議会〔2002〕が「合理的な保証」としている事項の内容は、監査人自らが形成すべき「合理的な基礎」であるため、「相当程度の心証」である。これに対して、「監査人による適正意見の表明は、監査報告書の利用者に、財務諸表には全体として重要な虚偽の表示がないという保証を与える」という場合の「保証」は、監査人が監査報告書の利用者に与えるものなので、「保証」という用語が適切である。企業会計審議会〔2002〕が三1（5）第一文で「合理的な保証」を「相当程度の心証」といい換えているのは正しい表現に訂正したものである。ただ、やはり当初から「合理的な保証」ではなく、「合理的な心証」というべきであったであろう。監査基準委員会〔2003〕の用語法についても同様である。

## 第4節 利害関係者に与える保証としての「合理的な保証」

監査人が財務諸表の適正性に関する監査意見を表明するということは、監査報告書の利用者からみれば、監査人は監査意見を表明することによって、彼らに当該財務諸表の信頼性について一定の保証を与えるという効果をもたらす。この場合、その保証も、上述したのと同じ監査環境に制約条件があるなかで出されたものであるので「合理的な」保証である。「合理的な」は、ここでは保証の属性を示している。企業会計審議会〔2002〕は、利害関係者からの「合理的な保証」について、「監査報告書における適正意見の表明は、財務諸表及び監査報告書の利用者からは、結果的に、財務諸表には全体として重要な虚偽の表示がないことについて、合理的な範囲での保証を与えているものと理解されることになる。」（企業会計審議会〔2002〕三1（5）第二文）としている。

---

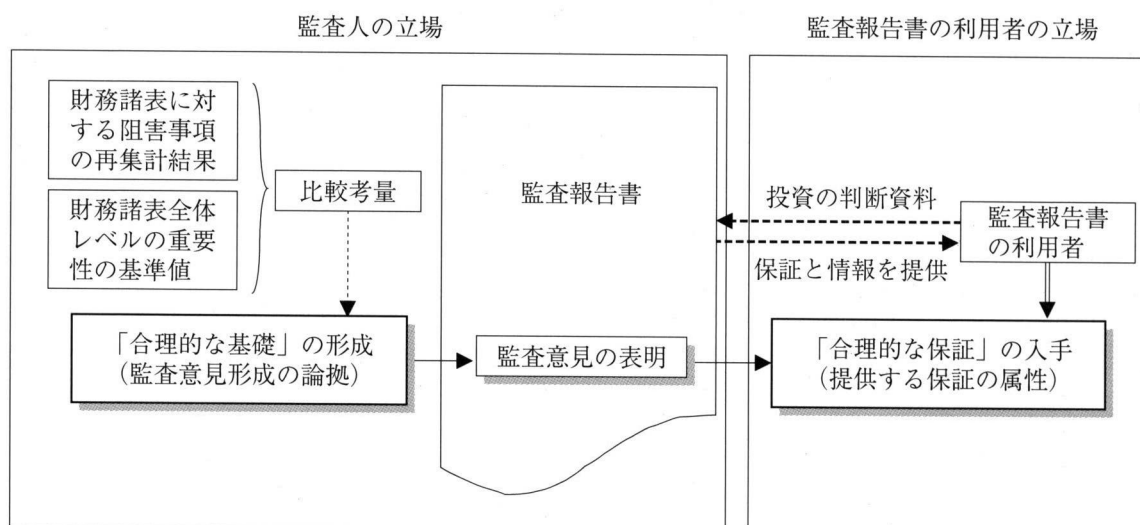
8) 保証とは、「①大丈夫だ、確かだとうけあうこと。②保証債務を負担すること。」である（広辞苑第6版）。①の例として「人柄を保証する」があげられている。監査論においてはこの意味で用いられる。そして、「うけあう」ということから、自らに対してではなく相手方または第三者に対してであることが読み取れる。

この点に関し児島・那須〔2009〕は次のように述べている（児島・那須〔2009〕pp.397-398）。けだし、同感である。

保証は英語の assurance から来ている。英英辞典によれば、assurance には confidence（確信）と promise（約束）の2つの意味がある。「監査基準」と「前文」（〔筆者注〕企業会計審議会〔2002〕のこと。）は、「監査人は、保証を得た結果として、保証を与えている」という構造になっているが、日本語としては「監査人は、心証（確信又は確証）を得た結果として、保証を与えている」となるべきである。

以上のような利害関係者に与える保証としての「合理的な保証」の意義を前提とした場合、「合理的な基礎」、「監査意見」、「合理的な保証」の相互関係は次の《図表5》のようになる。

《図表5》「合理的な基礎」、監査意見、「合理的な保証」の相互関係



《図表5》は、監査人が、財務諸表に対する阻害事項の再集計結果と財務諸表全体レベルの重要性の基準値とを比較考量し、その結果として「合理的な基礎」を得る。監査人は、この「合理的な基礎」に基づいて「監査意見」を形成し、監査報告書を通じてその利用者に監査意見という投資判断のための資料を表明する。監査報告書の利用者は、当該監査意見によって財務諸表の適正性に関し効果としての「合理的な保証」を得ることを示している。すなわち、監査人の「合理的な基礎」という心証が「監査意見」という具現した形で社会に公表される結果、監査人の心証は「監査意見」を通じて監査報告書の利用者に財務諸表の適正性に関する一定の保証を与えるのである。こうした関係は、いわば前者の帰結が後者に影響を及ぼすという、原因とその影響を示すものとなっている。

## 第5節 むすび

以上、本稿においては、監査における「合理的な基礎」と「合理的な保証」との関係について検討してきた。

まず、「合理的な基礎」とは、監査人が監査意見を表明するために自らが形成した相応の論拠であると意義づけた。「合理的な基礎」は、監査によって発見した阻害事項を再集計した結果と監査人自身が設定した財務諸表全体レベルの「重要性の基準値」と比較考量して得られる事実であり、監査人はこれに基づいて監査意見を形成・表明する。監査人は、最終的にこの「合理的な基礎」を形成するために、立証作業を行うに際して、財務諸表を勘定科目などの小さな立証単位に分解することと、適正性という立証命題を監査要点という個別的・具体的な命題に分割するという、2種類の手法を採用する。監査人はこうして監査を実施した結果、財務諸表の適正性について一定の確信を得るが、この得られた確信を監査人の心証という。また、この「合理的な基礎」に基づく心証は、監査意見という具現した形で社会に公表される。その結果、監査人の心証は監査意見を通じて利害関係者に一定の保証を与えることになる。こうした関係は、いわば前者の帰結が後者に影響を及ぼす

という、原因とその影響を示すものとなる。

企業会計審議会〔2002〕は、「合理的な保証」概念について、監査人が監査を行った結果から得られる監査人の心証としての「合理的な保証」と、監査人による意見表明によって利害関係者が得ることができる効果としての「合理的な保証」という内容の異なる2つの意義を与えている。これは、前述の「合理的な基礎」と同様に、企業会計審議会〔2002〕が1つの文章のなかで1つの用語を2つの異なる意味に用いたものであり、適切でない。

以上、本稿においては、監査における「合理的な基礎」と「合理的な保証」との関係について一定の見解を示してきた。しかしながら、これらはいずれも監査論における重要な概念であるだけに、今後もさらなる検討が必要であろう。

#### 【参考文献】

伊豫田他〔2004〕：伊豫田隆俊・松本祥尚・林隆敏『ベーシック監査論』、同文館出版、2004年。

監査基準委員会〔2003〕：日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第24号「監査報告」、平成15年3月25日。

監査基準委員会〔2005〕：日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第5号「監査上の重要性」、平成17年3月31日最終改正。

監査基準委員会〔2006〕：日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第31号「監査証拠」、平成18年3月30日改正。

日下部〔1975〕：日下部與市『新会計監査詳説（全訂版）』、中央経済社、昭和50年。

児島・那須〔2009〕：児島隆・那須伸裕『監査論の要点整理（第4版）』、中央経済社、2009年。

企業会計審議会〔2002〕：企業会計審議会「監査基準の改訂について」、平成14年1月25日。

企業会計審議会〔2005〕：企業会計審議会「監査基準の改訂について」、平成17年10月28日。

内藤〔2004〕：内藤文雄『財務諸表監査の考え方』、税務経理協会、2004年。

長吉〔2007〕：長吉眞一「監査証拠、監査要点、および合理的な基礎の相互関係」、『会計論叢』（明治大学大学院会計専門職研究科）第3号（2008年3月31日）、pp.43-63。